

## **COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéros du rôle : 26635C et 26640C**

Inscrits les 26 février et 1<sup>er</sup> mars 2010

---

### **Audience publique du 28 juillet 2010**

**Appels formés par  
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle)  
dans un litige l'opposant à Monsieur ..., ...  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

I. Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26635C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 26 février 2010 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 22 février 2010, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle) dans le cadre du recours introduit par Monsieur ..., fonctionnaire d'Etat, demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 17 septembre 2007 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis à l'encontre de Monsieur ... le 16 août 2007, ledit jugement ayant déclaré le recours justifié en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998, de manière à avoir réformé la décision directoriale déférée dans le sens de l'annulation des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998, tout en ordonnant, avant tout autre progrès en cause, à l'Etat de produire un mémoire complémentaire pour justifier par rapport aux années fiscales 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, pièces à l'appui, la démarche suivie par les différents bureaux d'imposition pour aboutir aux majorations respectivement effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale de Monsieur ... ;

II. Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26640C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 1<sup>er</sup> mars 2010 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 22 février 2010, dirigé contre le même

jugement rendu par le tribunal administratif le 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle) dans le cadre du recours préindiqué introduit par Monsieur ..., préqualifié ;

I. + II.

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 26 mars 2010 par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ..., préqualifié ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 avril 2010 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 21 mai 2010 par Maître François MOYSE pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Evelyne SCHOESER, en remplacement de Maître François MOYSE, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 juin 2010.

-----  
Par courrier du 23 avril 2007, le bureau d'imposition Dudelange du service d'imposition de l'administration des Contributions directes invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2006.

Le 7 mai 2007, Monsieur ... répondit à ce courrier en les termes suivants :

*« Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.*

*L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me Michel Turck éclaira toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.*

*Les accusations en ma personne sont totalement fausses.*

*Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire ».*

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », un rapport du service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007 relatant des faits de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés pour les années 1997 à 2005.

En date du 17 septembre 2007, le directeur informa Monsieur ... qu'il refusait de faire droit à sa demande de communication du rapport de police précité du 7 septembre 2007.

Par 3 courriers du 17 septembre 2007 Monsieur ... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2005.

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg s'adressa à Monsieur ... pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport de la police judiciaire précité.

Le directeur rejeta les susdites réclamations par une décision du 11 décembre 2007 (n<sup>os</sup> C14085, C14087 et C14091 du rôle).

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008, Monsieur ... fit introduire un recours en réformation sinon, en annulation contre la décision directoriale prévisée.

A travers un jugement du 18 février 2009 (n° 24142a du rôle), le tribunal administratif reçut ce recours en la forme après avoir écarté un moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement, et au fond le déclara justifié, de manière à annuler, dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision du directeur du 11 décembre 2007 et à renvoyer l'affaire en prosécution de cause devant le directeur. Le tribunal motiva cette décision d'annulation en retenant que l'application du § 205 (3) AO ne serait pas exclue en cas de rectification du bulletin d'impôt suite à la découverte de faits ou pièces nouveaux en vertu du § 222 AO, que le droit d'être informé des points où le bureau d'imposition entend s'écarter de la déclaration d'impôt en défaveur du contribuable et de l'entendre en ses explications ne constituerait pas une faveur ou un avantage réservé au seul contribuable ayant collaboré honnêtement avec le bureau d'imposition, mais un droit fondamental garantissant d'une manière générale les droits de la défense du contribuable et qu'en l'espèce, si le bureau d'imposition avait certes invité Monsieur ... à déclarer ses revenus indigènes et étrangers par courrier du 23 avril 2007, aucune pièce versée en cause ne documenterait cependant que le bureau d'imposition l'ait informé préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs des points par rapport auxquels il entendait s'écarter de sa déclaration d'impôt, de sorte que le droit garanti par le § 205 (3) AO n'aurait pas été respecté par le bureau d'imposition.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 mars 2009, l'Etat du Grand-Duché fit relever appel contre ce jugement du 18 février 2009.

Par arrêt du 29 juillet 2009 (n° 25536C du rôle) la Cour administrative, tout en ayant retenu le caractère fondamental de ce droit d'information et de défense de ses droits au bénéfice du contribuable ainsi que son applicabilité dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletins d'impôt, retint d'un autre côté qu'il ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. Ainsi, les données qui sont déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même, ne doivent pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position. Sur base de ce raisonnement, la Cour arriva à la conclusion que le rapport du service de police judiciaire, établi dans le cadre d'une instruction pénale à charge de Monsieur ... et communiqué par l'adjoint du Procureur d'Etat au directeur de l'administration des Contributions directes, était fondé sur des sources d'information provenant de Monsieur ... lui-même, de sorte qu'il était nécessairement conscient de ce que les revenus supplémentaires lui imputés étaient ceux dégagés par son activité comptable telle que se dégageant desdites sources d'information. Dans ces conditions, la Cour arriva à la conclusion qu'exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux

à l'intimé, s'analyserait en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaît déjà.

Dans la mesure où le tribunal avait limité son examen du recours au volet de la régularité formelle des bulletins rectificatifs, la Cour, afin de maintenir aux parties le bénéfice du double degré de juridiction et estimant par ailleurs ne pas être en possession de tous les éléments requis pour statuer plus en avant, décida, par réformation du jugement entrepris du 18 février 2009, que la décision directoriale du 11 décembre 2007 n'encourt pas l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position de l'intimé n'aurait pas été respecté et renvoya l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause.

Par jugement du 25 janvier 2010, le tribunal administratif rejeta d'abord le moyen de Monsieur ... tenant au non-respect du secret d'instruction dans le chef de la communication du rapport du service de police judiciaire du 13 juin 2007, ainsi que son moyen tiré du non-respect du § 189 AO. Quant au fond des impositions rectificatives contestées, le tribunal prit acte, d'un côté, de l'argumentation du demandeur que même après avoir pu prendre connaissance du rapport de police du 13 juin 2007, il lui serait toujours impossible de retracer les différents montants qui ont été ajoutés au niveau de ses revenus au titre des années fiscales respectivement concernées, de sorte qu'il serait dans l'impossibilité de se défendre utilement et concrètement par rapport à ces chiffres, et, d'un autre côté, de l'affirmation du délégué du gouvernement que les revenus « *rectifiés* » auraient été imposés directement dans le chef du demandeur au titre de bénéfices provenant d'une profession libérale par le fait qu'il résulterait clairement des éléments du dossier et plus particulièrement du rapport de police du 13 juin 2007 que les revenus en question auraient été directement réalisés et perçus par le demandeur.

Ensuite, le tribunal reconnut que le rapport de police judiciaire du 13 juin 2007, dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du Code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, devrait être considéré, conformément à l'article 154 dudit code, comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les constatations y retenues. Par voie de conséquence, les bureaux d'imposition auraient en principe valablement pu considérer comme établis les montants et faits renseignés dans ce rapport de police du 13 juin 2007 et y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées dans ledit rapport, ces qualifications étant en effet étrangères à l'imposition proprement dite qui doit exclusivement rester axée sur la véritable capacité contributive de la personne concernée.

Cependant, le tribunal vérifié, par rapport à chacune des années d'imposition concernées par les bulletins rectificatifs litigieux, si les conditions posées par le § 222 AO pour l'émission de tels bulletins se trouvaient vérifiées en l'espèce.

Concernant les années d'imposition 1997 et 1998, le tribunal dégagera de l'analyse du rapport du service de police judiciaire que ni ledit rapport, ni ses annexes versées en cause ne contenaient la moindre information concernant les activités du requérant ... au cours des années fiscales 1997 et 1998 et ce encore que les majorations de revenus opérées par les bulletins rectificatifs pour ces années étaient expressément motivées d'abord par le bureau d'imposition, ensuite par le directeur et enfin par le délégué du gouvernement par référence à ce rapport. Le tribunal en déduisit que le rapport du service de police judiciaire du 13 juin 2007 ne contenait aucun élément tangible permettant de conclure à une éventuelle irrégularité au niveau de la comptabilité tenue pour les années 1997 et 1998, voire des éléments permettant de conclure à l'existence de revenus non déclarés pour compte de ces mêmes années, et que la conclusion du directeur qu'en l'espèce les prescriptions du § 222 (1)

AO étaient entièrement respectées, n'était pas motivée à suffisance par rapport aux bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998 ayant fait l'objet de la décision directoriale sur réclamation litigieuse et il annula, par réformation de la décision directoriale déferée, ces bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu émis le 16 août 2007 par le bureau d'imposition Wiltz, à l'encontre de Monsieur ....

Relativement aux années d'imposition 1999 à 2005, le tribunal invita l'Etat à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l'appui, pour aboutir aux différents redressements opérés et autorisa le demandeur d'y prendre position par écrit à son tour, ceci afin de lui garantir un exercice effectif de ses droits de la défense.

Par requête déposée au greffe de la Cour le 26 février 2010 et inscrite sous le numéro 26635C du rôle, l'Etat a fait relever appel de ce jugement du 25 janvier 2010 en limitant l'objet de son appel à la décision d'annulation des bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998.

Par une itérative requête déposée au greffe de la Cour le 1<sup>er</sup> mars 2010 et inscrite sous le numéro 26640C du rôle, l'Etat a fait relever appel de ce même jugement du 25 janvier 2010.

Etant donné que ces deux appels ont été introduits par une même partie et qu'ils sont dirigés contre le même jugement, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre ces deux appels et d'y statuer par un seul arrêt.

L'intimé soulève deux moyens d'irrecevabilité de l'appel, le premier tiré de ce que les deux appels, déposés à quelques jours d'intervalle et de teneur identique, sauf la base légale invoquée concernant la recevabilité de l'appel, seraient dirigés contre le même jugement du 25 janvier 2010 et le second tiré de ce que ledit jugement ne serait pas susceptible d'appel.

En présence de plusieurs moyens invoqués, le juge n'est pas lié par l'ordre dans lequel ils lui ont été soumis et détient la faculté de les toiser suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant (cf. Cour adm. 17 avril 2008, n° 23952C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 668). Par voie de conséquence, il y a lieu d'examiner, dans le respect d'une bonne logique juridique, en premier lieu le moyen de l'intimé relatif à la question de savoir si le jugement du 25 janvier 2010 peut faire l'objet d'un appel.

L'intimé se fonde sur l'article 44 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives pour faire valoir que le jugement entrepris du 25 janvier 2010 ne serait pas susceptible d'appel en ce que, même s'il tranche une partie du principal en annulant les bulletins d'impôt rectificatifs pour les années 1997 et 1998, n'ordonnerait aucune mesure d'instruction ou provisoire. En effet, les mesures d'instruction seraient énumérées par l'article 14 de la loi prévisée du 21 juin 1999 et l'invitation aux parties d'échanger un mémoire supplémentaire afin de prendre position sur les démarches suivies afin d'aboutir aux redressements incriminés par le recours ne pourrait pas être qualifiée de mesure d'instruction.

L'article 44 de la loi prévisée du 21 juin 1999 dispose comme suit :

*« Les jugements qui tranchent dans leur dispositif une partie du principal et ordonnent une mesure d'instruction ou une mesure provisoire peuvent être immédiatement frappées d'appel. »*

*Il en est de même lorsque le jugement, qui statue sur une exception de procédure, une fin de non-recevoir ou tout autre incident, met fin à l'instance.*

*Les autres jugements ne peuvent être frappés d'appel, indépendamment des jugements sur le fond, que dans les cas spécifiés par le législateur ».*

En l'espèce, il se dégage du dispositif du jugement entrepris du 25 janvier 2010 que le tribunal administratif a reçu le recours en la forme, qu'il a annulé les bulletins d'impôts rectificatifs pour les années 1997 et 1998, qu'il a ordonné à l'Etat de produire un mémoire complémentaire pour justifier par rapport aux années fiscales 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, pièces à l'appui, la démarche suivie par les différents bureaux d'imposition pour aboutir aux majorations respectivement effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale de Monsieur ..., qu'il a autorisé le demandeur à produire un mémoire complémentaire et qu'il a refixé l'affaire pour continuation des débats à une audience publique ultérieure.

Ce faisant, le tribunal, tout en ayant tranché une partie du principal à travers l'annulation des bulletins relatifs aux années 1997 et 1998, n'a pas ordonné une mesure d'instruction et il n'a pas davantage, en déclarant le recours recevable et en refixant l'affaire pour continuation des débats, mis fin au litige. Aucune disposition légale ne prévoyant par ailleurs spécifiquement la possibilité de relever appel d'un jugement qui invite les parties à prendre position par rapport à une question déterminée sans mettre fin au litige, aucun des cas prévus par l'article 44 de la loi précitée du 21 juin 1999 n'est rempli en l'espèce.

La possibilité de relever appel immédiatement d'un jugement avant dire droit constituant une exception d'interprétation stricte, le législateur ayant eu l'intention de limiter autant que possible la multiplication des appels dans des litiges non tranchés définitivement, l'appel relevé contre le jugement du 25 janvier 2010 qui s'est borné à déclarer le recours recevable, à trancher une partie du principal, à inviter les parties à prendre position sur une question déterminée et à refixer l'affaire est irrecevable (cf. Cour adm. 21 février 2008, n° 23620C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 699).

Cette limitation de la possibilité de relever appel immédiatement du jugement avant dire droit a pour corollaire la possibilité de relever appel du jugement définitif en toute hypothèse, même si un appel immédiat avait été possible, sous peine de forcer une partie, en présence d'un tel jugement avant dire droit, qui estime que celui-ci a tranché une partie du principal et lui fait grief, d'en relever systématiquement appel dans la seule intention de vérifier si ce jugement est immédiatement appelable et pour ne pas se voir forclose ultérieurement, au cas où elle aurait l'intention de relever appel une fois la décision définitive prononcée.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par Monsieur ... est à rejeter, alors que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas vérifiées en l'espèce.

## **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

joint les deux appels inscrits sous les numéros 26635C et 26640C du rôle,  
déclare les deux appels irrecevables,  
rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'intimé,  
condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 28 juillet 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence de la greffière du tribunal administratif Michèle FEIT, greffière assumée.

s. FEIT

s. DELAPORTE

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 29.7.2010

La greffière assumée